

(論文) 国際課税法原理の史的展開に関する一考察

鳥 飼 貴 司

一 はじめに

およそ法制度には、その法が拠って立つ「法の目的」ないし立法趣旨がある。例えば、近代立憲主義憲法ならば、個人の権利・自由を確保するために国家権力を制限することが目的である^{註1}。

税法に関しては、租税法律主義（憲法30条、84条）という基本原理が存在するが、実体税法自体の「法の目的」ないし立法趣旨は、少し観点が異なっている。各個別税法の第1条には、当該税法の「法の目的」ないし立法趣旨が規定されている。

所得税法第1条

（趣旨）この法律は、所得税について、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続、源泉徴収に関する事項並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

法人税法第1条

（趣旨）この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

相続税法第1条

（趣旨）この法律は、相続税及び贈与税について、納税義務者、課税財産の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

憲法では「個人の権利・自由を確保するため」が目的であるのに対して、税法では「納税義務の適正な履行を確保するため」が目的であると解釈できる。この点、税法や税法学がドイツで誕生した経緯について、田中勝次郎博士は、次のように述べられる。長文になるが、税法や税法学という学問の特色の一端が良く理解できる箇所だと思われるので、ご容赦願

たい。

“旧租税基本法第4条は、税法解釈上の大原則について、「税法の解釈に際しては、その目的、経済上の意義並びに沿革的事情を考慮しなければならない」と規定したが、なかでも、この規定の主眼は、「経済的意義を考慮しなければならない」という部分である。故に、この規定の制定以前には、この経済的に税法を解釈しなければならないという税法解釈上の原則がなかったから、その当時は、もっぱら民法上の法概念または法規範によって税法解釈上の去就が決められていた。例えば、プロイセン時代の行政裁判所は、公の秩序または善良の風俗に反する法律行為によって得た所得に対して所得税を課税することができるかどうかという問題に対して、かかる行為は、民法上無効の行為であり、これによって得た所得も民法上有効に獲得したものではないから、税法上これを課税の対象とすることはできないと判決した。しかし、旧租税基本法第4条が規定され、税法の解釈上は、税法の経済的意義を尊重しなければならないということになってからは、ドイツ最高租税裁判所は、民法上無効な行為によって得た所得も課税の対象となると判決した。その理由とするところは、税法上は現実利益の存するところが重要であって、どこに利益が存在しなければならないかは問うところではないということであり、また、もし、この場合に課税しないことになると、法律の禁止を守らない不良な国民は課税を免れ、法律を守った善良な国民はかえって課税されて経済上不利益を蒙るという不合理に陥るからである…”^{註2}

つまり、契約⇒債務不履行⇒裁判⇒債務名義⇒強制執行という司法判断を経由することなく、法律⇒納税義務の成立⇒申告等による税額確定⇒納付⇒更正・決定⇒滞納処分⇒差押え・公売という税務行政のみで自己完結的に金銭等を徴収するため税法という法制度は考案され、民法本位の解釈では税法の目的を達成できないので、税法独自の解釈を成立させるために税法学という学問が誕生するに至ったと考えられる。^{註3}

さて近時、税法学で最もホットな議論が行われているのは、国際課税法（国際租税法）に関する領域と思われる。この国際課税法の目的は何かを本稿では考えてみたい。国際課税法が何のために存在するのかを研究することは、国際課税法という制度を解釈する上で有益であると思う。

二 国際課税法の目的（課題）

まず、通説的見解は次のように述べる。

“国際租税法において最も重要な分野は、法人および個人の所得に対する課税（所得課税）の分野である。この分野では、国際的二重課税（international double taxation）をどのようにして排除するか、また外国の国民や企業に対してどのように課税するか、……各主権国家の課税権をどのように調整し、制限するかが問題となる。次に……脱税や租税回避は、最近の企業の多国籍化に伴って、いっそう深刻な問題となりつつあり、これにどう対処すべきかは、今日、多くの国家が頭を悩ませている問題である。さらに、他国の不当な課税権の行使に対して対して、どのように自国民を保護するかも重要な課題となっている。”^{註4}

これは次のようにまとめることができるだろう。

①国際的二重課税の排除

②外国の国民・企業に対する課税と自国民の保護

③各国の課税権の調整・制限

④国際的脱税 (tax evasion, fiscal evasion) 問題

⑤国際的租税回避 (tax avoidance, fiscal avoidance)

ところで、このような国際課税法の目的論に「史的展開」を含ませて説明する税法教科書もある。図子善信教授は、その著書『税法概論』で次のように説かれている。^{註5}

“国際課税で最初に問題とされたのは、各国が居住地国課税と源泉地国課税の双方を採用していることから生ずる国際的二重課税の調整であった。このために租税条約が多くの国との間で締結されてきた。その後、タックス・ヘイブン (Tax Haven) を利用した国際的な租税回避に対応するため、タックス・ヘイブン対策税制が取り入れられた。これは不当に回避された税を、税を回避したグループから回復するものである。しかし、その後導入された移転価格税制は、一グループ内の国際的取引について、実質的には国と国の間で所得の帰属を問題とするものであり、いわば課税権の争奪の問題ともいえる。過少資本税制も同様の問題を含んでいる。現在、課税の確保と資本の導入の双方の面から、各国の税制は競争状態にあるといえよう。”

他にも、次のように説明する税法教科書もある。

“元来、国際課税法の目的は、各国が固有の課税権に基づき課税することが、資本、技術、物資や人事等の国際的交流の阻害要因となるために、これを調整するという視点から、各国の国内法の整備や二国間租税条約の締結により二重課税を排除することにあつた。……その後、時代とともに、企業の多国籍化が進み、この多国籍企業の租税回避戦略が問題となるにいたつた。ここに、国際課税法上のあらたな課題として、タックス・ヘイブン (軽課税国) の濫用の規制、トランスファー・プライシング (移転価格操作) の規制や過少資本の規制問題が登場してきた。”^{註6}

このような見解は、税法教科書という性質上、具体的論証や注釈などが充分ではないが、大変興味深く、重要な論点を含んでいると思う。つまり、いわゆる外国税額控除と国際的租税回避の対策税制には、機能的に転換があつて国際課税法の目的は史的展開があるかのよう

に解釈できる。
果たしてこのよう把握することが妥当か、以下現行日本税法上の国際課税法制度を検討することによって、考察を進めることにしたい。

三 現行日本税法における国際課税制度

所得税法第95条 (外国税額控除)

居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、第89条から第92条まで (税率及び配当控除) の規定により計算したその年分の所得税の額のうち、その年において生じた所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額 (「控除限度額」) を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する。

法人税法第69条1項 (外国税額の控除)

内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第66条第1項から第3項まで (各事業年度の所得に対する法人税の税率)

の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額（「控除限度額」）を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める金額「控除対象外国法人税の額」を除く）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

日本の居住者が、外国において事業を行い、外国の法人から利子・配当の支払を受ける場合は、外国所得税を課される。また、日本の法人（内国法人）が、外国で営業活動をして所得を得ると、外国の法人税が課される。このような場合、外国源泉所得について日本の所得税が課せられ、内国法人は外国で生じた所得を含む全所得に法人税が課せられる。そして、何らかの措置を採用しないと、外国の所得税と日本の所得税および外国の法人税と日本の法人税の二重課税となる。このような二重課税は、国際的取引を円滑に行う観点および法人の国際的な経済活動を妨げることになるから、避けられるべきものと考えられている。^{註7} 国際的な二重課税を避けるため、一定の範囲の外国税額を算出された所得税額あるいは法人税額から控除するものが外国税額控除である。

外国税額控除は控除限度額を限度として、その年分の所得税額から控除する。

控除限度額＝その年分の所得（法人）税×国外源泉所得金額÷全世界所得金額

この方法は、国家の課税権を属人的に捉え、自国の国民（居住者）や内国法人について、国内源泉所得および国外源泉所得のすべてを課税対象とする世界所得課税主義（world wide system）を採用したうえで、外国税額控除を適用するものである。tax credit method（税額控除方式）と呼ばれる制度である。この税額控除方式に対して損金算入方式という方法がある。法人税法41条と所得税法46条が損金算入方式である。

所得税法第46条（所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入） 居住者が第95条第1項（外国税額控除）に規定する外国所得税の額につき同条又は第138条第1項（源泉徴収税額等の還付）の規定の適用を受ける場合には、当該外国所得税の額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額若しくは雑所得の金額又は一時所得の金額の計算上、必要経費又は支出した金額に算入しない。

法人税法第41条（法人税額から控除する外国税額の損金不算入）

内国法人が第69条第1項（外国税額の控除）に規定する控除対象外国法人税の額につき同条又は第78条第1項（確定申告による所得税額等の還付）若しくは第133条第1項（確定申告又は連結確定申告に係る更正による所得税額等の還付）の規定の適用を受ける場合には、当該控除対象外国法人税の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

これら規定の特色は、「外国税額の控除……の規定の適用を受ける場合には」というところにある。つまり、外国税額控除の適用を受けないと納税者が選択した場合、外国税額を必要経費または損金の額に算入することができる点である。そもそも1953年（昭和28年）に外国税額控除規定（所得税法15条の8、法人税法10条の3）が設けられる以前は、外国所得税額や外国法人税額は必要経費や損金の額に算入していた。^{註8} 現行所得税法46条や現行法人税法41条は、その名残ともいえるべき規定であろう。ただし、外国所得税額や外国法人税額を必要経

費や損金の額として算入することは、法学的というよりも会計学的に問題がある。すなわち、所得税・法人税は、所得を課税対象とし、本来その所得のうちから支払われることを前提とした租税であるので、所得の計算要素になり得ないとする所得処分説という考え方と、所得税額・法人税額を必要経費や損金の額に算入すると、所得金額が減少して循環的に波動が生じ、税収が不安定になるので租税政策上好ましくないという所得波動説という考え方がある。^{註9}したがって、外国税額を所得計算上考慮するならば、会計学的要請から税率を乗じた後に控除すべきであろう。^{註10}

これらは、法的二重課税を排除する方法である。法的二重課税とは、同一の納税者に対して、その同一取引に異なる国の課税が重複して行われることである。これに対して、経済的二重課税とは、異なる納税者に対して、異なる国の課税が行われる場合、その異なる納税者が親子会社などの特殊関連企業や法人とその株主であるような実質的には同一所得・同一取引に対する二重の負担をいう。^{註11}この経済的二重課税の排除方法は、法人税法69条8項と28条に規定している。

外国税額控除は、所得税における非居住者の課税(所得税法2条1項5号、161条以下)や法人税における外国法人の課税(法人税法2条4号、4条2項、141条以下)と表裏の関係にある。すなわち、非永住者や外国法人が二重課税になる場合には、その者の居住地国や本国の外国税額控除によって調整がなされる。ある意味、相互主義的制度と解釈できる(民法3条、国家賠償法6条参照)。ということは、外国税額控除の裏側には、非永住者や外国法人に課税権が及ぶことが見受けられる。

タックス・ヘイブン対策税制

租税特別措置法第40条の4(居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入)

次に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(「特定外国子会社等」)が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき当該未処分所得の金額に係る税額及び法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配(「剰余金の配当等」)の額に関する調整を加えた金額(「適用対象留保金額」)を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその者の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(「課税対象留保金額」)に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。

租税特別措置法第66条の6(内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入)

次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの(「特定外国子会社等」)が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において、その未処分所得の金額から留保したものとして、政令で定めるところにより、当該未処分所得の金額につき

当該未処分所得の金額に係る税額及び法人税法第23条第1項第1号に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配（「剰余金の配当等」）の額に類する調整を加えた金額（「適用対象留保金額」）を有する場合には、その適用対象留保金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（「課税対象留保金額」）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

タックス・ヘイブン（tax haven）とは、法人の所得あるいは法人の特定種類の所得に対する租税負担が「著しく低い」国または地域をいう。タックス・ヘイブン対策税制とは、タックス・ヘイブンを利用した租税の回避・軽減に対処するための租税制度である。^{註12}

例えば、海外での支店等の所得は、日本の法人税の対象である。しかし、子会社の所得が配当されない限り、日本の法人税の対象にならない。タックス・ヘイブン国の法人税の非課税または軽課により、実体のない子会社を設立して税負担の軽減を図ることは不当と考えられた。このような税負担の軽減に対し、諸外国ではこれに対処する立法措置が講じられている。^{註13}日本では、1978年（昭和53年）に租税特別措置法においてタックス・ヘイブン対策税制が定められた。

このタックス・ヘイブン対策税制が導入される以前は、実質所得者課税の規定（所得税法12条、法人税法11条）によって規制していた。

所得税法第12条（実質所得者課税の原則）

資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

法人税法第11条（実質所得者課税の原則）

資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

しかし、実質的帰属の具体的な判定基準が不明確であるので、タックス・ヘイブン対策税制が導入されたのである。^{註14}ということは、タックス・ヘイブン対策税制は、所得税法12条や法人税法11条の特別規定に該当すると思われる。この実質所得者課税の原則の意義については、課税物件の法律上の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとする法律帰属説が通説的見解である。^{註15}

移転価格税制transfer—pricing

租税特別措置法第66条の4（国外関連者との取引に係る課税の特例）

法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係（「特殊の関係」）との間で資産の販売、資産の購入、役

務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引(「国外関連取引」)につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散による清算所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。

親子会社等の関連企業の間では、種々の理由で相互に独立した当事者の取引、つまり独立当事者間取引 (arm's length transaction) が行われたいおそれがある。言い換えると、通常設定される正常な価格 (arm's length price) とは異なる価格で、取引が行われる傾向がある。これを正常な価格に引き直して課税を行う。

日本では、1986年(昭和61年)に租税特別措置法において移転価格税制が定められた。移転価格とは、海外の特殊関係企業との取引の価格を操作することによる所得の海外移転である(税制調査会昭和60年12月19日)と定義され、移転価格の問題に対処するためには、タックス・ヘイブン税制のみでは不十分であるので移転価格税制が導入された。^{註16}

この移転価格税制は、構造的には行為計算否認規定と近親性があると思われる。

法人税法第132条(同族会社等の行為又は計算の否認)

税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。

過少資本対策税制Thin Capitalization

租税特別措置法第66条の5(国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例)

内国法人が、平成4年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の3倍に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の3倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない。

法人所得の計算上、支払利子は損金に算入される。資本からの支払配当は利益処分であるから損金とはならない。そこで、株主から資金調達にあたって、出資を少なくし、その代わりに借入れを多くするほうが企業にとって有利である。借入金を多くすることによって、法人税の負担を減少させるのである。

過少資本税制は、特殊関係企業間の取引価格を操作することによる所得の海外移転やタックス・ヘイブンにある子会社を利用した租税回避行為と同様に、国際的な租税回避行為の一

つとして位置づけられ、この国際的租税回避行為を防止するための制度である。^{註17}

ところで、租税回避行為とは、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することをいう。^{註18}

以上、現行日本税法における国際課税の基本的規定を概観してきたが、概ね古典的な税法の論点に還元できる。それは、国際課税法という独立した法律があるわけではなく、国際課税法の法源が、国内法では国税通則法、法人税法、所得税法、租税特別措置法などであるので、至極当然といったところであろう。

確かに、外国税額控除の目的である国際的な二重課税排除と多国籍企業の租税回避戦略であるタックス・ヘイブン、移転価格、過少資本などでは、前者が法的二重課税の側面が強く、後者が国際的な租税回避防止のための税制だとしても、その根底にあるのは、課税権の確保の歴史として再構成できると考えることも可能だと思われる。

四 おわりに

私は、今現在国際課税法の究極的な目的は、各主権国家の課税権の確保にあると考えている。^{註19}各主権国家は固有の課税権をもっており、当該国家の国民はもちろん外国人や外国企業に対して、どのような課税をしても各国の自由である。この各国の課税権に対しては、統一的な国際的制限が何等存在しない。国内法では課税権への制限は、憲法典等によって設定できる可能性があるが、^{註20}国際的な課税においては、いわば“無法状態”が生じることに成りかねないのである。^{註21}このような“無法状態”を解消するために、OECDモデル条約、国連モデル条約、日米租税条約のような二国間条約が考案されるに至っている。

そもそも国際課税法は、国際公法か国際私法かのいずれであるかも疑問である。各主権国家の課税権に対する有効な制限規範が観念されない以上、国際公法というよりも国際取引という私法的秩序に対する課税というリスクという観点から国際私法的な研究が妥当であるかもしれない。さらに国際取引に対するリスクとなれば、法学部というよりも商学部で積極的に研究されるべき分野かもしれない。^{註22}

結局、本稿は日頃考えていることに対する問題提起の域を抜け出ていないのかもしれないが、国際課税法を研究する上での“序説”としておきたい。

註

- 1 芦部信喜（高橋和之補訂）『憲法第三版』（岩波書店・2002年）13頁。
- 2 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会・1965年）5頁。
- 3 田中・前掲660頁は、次のように述べている。

“闇取引の場合のように、違法の行為ではあるが現実には利益を獲得している以上は、これに対して課税しないと、善良なる納税者が違法行為をなした人に比較して課税上かえって不利な取扱いを受けることになるのであります。これは、つまり、実質上の利益の帰属者に課税しないで、単に民法上の効力に拘泥する結果、闇取引のような法律上の利益の帰属者がいない場合には課税できないことになるのであります。そこで、民法上の法律観念だけでは税法の問題を解決することはできないという議論が台頭するに至ったのであります。次に、租税回避行為についても同様でありまして、民法上の観念に拘泥して税法を解釈するこ

とになると、租税の回避行為を黙認せざるを得ない結果となるのであります。その結果、1919年12月に制定されたドイツの租税基本法 (Reichsabgabenordnung) は、税法解釈上の大原則を規定して、税法の解釈は、その目的、経済上の意義ならびに沿革の事情を考慮しなければならないものとし、また、これと同時に、租税回避行為防止に関する規定を設けまして、法律行為または法律形態の濫用によって租税を回避することはできない、もし濫用があった場合には、濫用なかりしものとして課税する旨の規定を設けたのであります。かくして、税法には民法や商法の理論とは別に税法固有の理論があって、税法の解釈または立法はこの税法固有の理論に従わなければならないということになり、ここにはじめて税法学の誕生をみるに至ったのであります。”

- 4 金子宏『租税法〔第十版〕』(弘文堂・2005年) 397頁～398頁。
- 5 図子善信『税法概論〔四訂版〕』(財団法人大蔵財務協会・2006年) 227頁。
- 6 石村耕治「国際課税法」北野弘久編『現代税法講義〔四訂版〕』(法律文化社・2005年) 287頁～288頁。
- 7 図子・前掲109頁、179頁。多くの税法教科書でこのように説明されている。しかし、私はこのような説明に疑問がある。なぜなら、「円滑な国際取引が妨げられる」という事実から、「国際的二重課税は排除されるべきである」という規範を作り出しているからである。これは、ハンス・ケルゼンなど新カント学派的相対主義者が主張する方法二元論からは、法理論として無意味であるとの批判がなされると思われる。方法二元論(方法二元主義)とは、事実判断から価値判断を論理的に導き出すことはできず、価値判断はより上位の価値判断に基づいて演繹的に基礎づけられうるだけだから、究極的な価値判断は証明不可能であり、各人の決断にゆだねざるをえないとする主張である(田中成明『法理学講義』(有斐閣・1994年) 202頁)。この点に関して、アルベルト・ヘンゼルは次のように述べる。“国際法上相対立する各国の課税権は原則として無制限である。従って各国がその課税要件を任意に広汎に形成すること自体に対しては何等法律上の制限はない。”(アルベルト・ヘンゼル(杉村章三郎訳)『独逸租税法論』(有斐閣・1931年) 29頁)。より分かりやすく言えば、次のような考えに帰着すると思われる。“一般論として、課税権には憲法29条による上限があるといえますが、具体的にどの程度まで課税したら違憲になるのかは、明確ではありません。ただ100%の税率で所得課税されたら、実質的には没収と異ならなくなり、違憲の疑いができます。……消費税率100%の場合は、……購入する価額が本体価格の2倍になるからです、29条違反の問題は生じないでしょう。ですから、300%でも理論的には不可能ではないでしょう。ただ、政権が崩壊しますので、政治的には不可能でしょう。”(三木義一『よくわかる税法入門〔第3版〕』(有斐閣・2006年) 64頁～65頁)。つまり、国際的な二重課税は法理論的には、三重課税、四重課税……となっても法理論的には不可能ではなく、納税者には法的に争う方法が無いのではないだろうか。仮に、各主権国家が租税条約等で国際的な多重課税を示し合わせた場合、納税者はその制度に従うしか道は無いと思われる。
- 8 所得税法46条については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』(第一法規) 3591頁。法人税法41条については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規) 2844頁。
- 9 富岡幸雄『税務会計学講義』(中央経済社・2003年) 161頁参照。
- 10 税法学者から課税最低限を構成する基礎控除、配偶者控除、扶養控除等は、税額控除方式に改めるべきであるという主張がある。北野弘久『税法学原論〔第五版〕』(青林書院・2003年) 169頁。
- 11 本庄資『国際租税法〔四訂版〕』(大蔵財務協会・2005年) 29頁参照。
- 12 金子宏監修『租税法辞典』(中央経済社・2001年) 170頁。
- 13 タックス・ハイブزن対策税制は、まず1962年アメリカで導入されている。1971年カナダ、1972年ドイツ、1980年フランス、1984年イギリスというように、1970年代から1980年代にかけて世界の主要国で導入されている。山本昌弘『国際戦略会計』(文眞堂・1999年) 235頁。
- 14 所得税法12条については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』(第一法規) 7564頁。法人税法11条については、武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規) 4985頁。
- 15 金子・前掲註4・171頁。
- 16 武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』(第一法規) 4971の7頁。
- 17 武田・前掲DHCコンメンタール法人税法・4981の4頁。
- 18 金子・前掲註4・127頁。
- 19 本庄・前掲41頁参照。
- 20 “一律一割税率を憲法で制定せよ”という主張も存在する。渡部昇一『税高くして国亡ぶ』(ワック出版・2005年) 252頁以下。

- 21 富岡幸雄『税務会計学原理』（中央大学出版部・2003年）1695頁。
- 22 富岡博士は、国際税務会計学という言葉を使われている。富岡・前掲「第7章 国際税務会計学の構築への前進」。私自身、裁判を前提としない税法学は、いわゆる経営法学部というような法学部と商学部の間領域学部で研究するのが妥当ではないかと考えている。ただ、現実的には、商学部で研究・講義の方がより良いのではないだろうか。